



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10580.008862/2001-40
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2202-002.436 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de setembro de 2013
Matéria IRPF
Recorrente GERALDO DE ALENCAR SERRA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 1996

SOCIEDADES CIVIS - DISTRIBUIÇÃO AUTOMÁTICA PARA OS SÓCIOS DOS LUCROS

Os lucros apurados, nas sociedades civis de prestação de serviços profissionais, até 31 de dezembro de 1996, relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada, registradas no Registro Civil das Pessoas Jurídicas e constituídas exclusivamente por pessoas físicas domiciliadas no País, serão considerados automaticamente distribuídos às pessoas físicas dos sócios.

RATEIO DE DESPESAS. CRITÉRIO DE REPARTIÇÃO. NECESSIDADE.

A demonstração de um critério de repartição de despesas entre empresas do mesmo grupo é corolário lógico da obrigação das empresas de comprovarem a necessidade e a relação das despesas incorridas para fim de redução do lucro tributável. Desse modo, correta a glosa de despesas alocadas como de rateio quando destituídas de critério de repartição.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI TRIBUTÁRIA. IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE PELO CARF. SÚMULA CARF Nº 2.

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Recurso Voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)

Pedro Paulo Pereira Barbosa - Presidente.

(Assinado digitalmente)

Rafael Pandolfo - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Pedro Paulo Pereira Barbosa, Pedro Anan Junior, Camilo Balbi, Guilherme Barranco de Souza, Antonio Lopo Martinez e Rafael Pandolfo.

Relatório

1 Procedimento de Fiscalização

Em procedimento de fiscalização da empresa Previna Clínicas de Diagnóstico e Medicina Preventiva SC LTDA, da qual o recorrente era sócio, o Fisco requisitou diversos documentos a fim de verificar sua regularidade fiscal.

Durante a fiscalização, foram identificadas transações entre as empresas do grupo Previna — Previna Clínica de Diagnóstico e Medicina Preventiva Ltda. e Previna Administradora de Serviços Médicos Ltda — que suscitaram dúvidas por parte da Autoridade Administrativa. Por esse motivo, o Fisco direcionou seus esforços para a apuração dos critérios de repartição de custos entre as empresas em questão.

Após ser intimada (fl. 14), a empresa fiscalizada informou que, por questões logísticas, a Previna Administração era responsável pelas contratações e administração do plano de saúde Previna, enquanto a Previna Clínica ficava responsável pela prestação de serviços médicos. Por esse motivo, os custos eram centralizados na Previna Administradora, com repasse de custos através de notas de débito (fls. 16-25) entre a Previna Administradora e a Previna Clínica.

Insatisfeita com a resposta recebida, a Fazenda requisitou maiores informações, a apresentação dos contratos firmados entre as empresas, bem como a comprovação dos custos repassados e os critérios de rateio de despesas (fl. 53).

Em resposta, a empresa afirmou que eram repartidos os custos administrativos, e que os critérios eram definidos pela gestão administrativa, de acordo com a necessidade de utilização variável de pessoal, materiais, utilidades e capital de giro de cada empresa (fl. 54). Consta dessa resposta a apresentação de diversos documentos que não estão acostados aos autos, pois foram devolvidos pela Fiscalização.

Com o intuito de esclarecer melhor a situação, o Fisco intimou também a Previna Administradora a apresentar documentos que demonstrassem os critérios de rateio de despesas com a Previna Clínica (fl. 56). A resposta seguiu o padrão da já apresentada pela Previna Clínica (fl. 57).

Diante da resposta considerada parcial e insatisfatória, a Fiscalização reintimou a Previna Clínica a apresentar esclarecimentos sobre a existência de critério objetivo de rateio de serviços médicos (fl. 58). Após dilação de prazo (fls. 59), os únicos documentos acrescentados foram o Livro Razão Analítico (fls. 60-138), a DIPJ da empresa (fls. 139-140), contrato social da firma (fls. 141-143) e DIRPF do outro sócio da empresa (fls. 144-150). Dessa forma, o Fisco deu por encerrado o procedimento de fiscalização.

2 Auto de Infração

Com base nos dados colhidos na investigação fiscal, a Receita Federal glosou o total de R\$ 2.620.779,60 em despesas da empresa Previna Clínica e Diagnóstico e Medicina Preventida Ltda, o que resultou em aumento de seu lucro, e implicou a lavratura de Auto de Infração em face do recorrente (fls. 3-11).

Como o fato gerador é relativo ao ano-calendário de 1996, foi considerado aplicável o disposto nos arts. 1º e 2º do Decreto-Lei 2.397/87. Tais dispositivos determinam que o lucro apurado nas empresas de profissionais liberais não está sujeito à tributação pelo IRPJ, devendo ser considerado distribuído aos sócios, na proporção de sua participação societária. Tal distribuição, por sua vez, deveria ser tributada na fonte, em regime de antecipação, e passaria a integrar os rendimentos tributáveis para fins da Declaração Anual de Ajuste.

Nesse caso, como o recorrente possuía 52,2% das quotas da empresa, foi-lhe atribuído o equivalente a R\$ 1.368.046,95 a título de rendimentos tributáveis. Tal procedimento resultou em crédito tributário de R\$ 919.122,34, incluídos imposto, juros de mora e multa de ofício de 75%.

3 Impugnação

Tendo tomado ciência do lançamento em 23/11/01, o recorrente apresentou impugnação (fls. 153-170), em 26/12/01, na qual alinhou os seguintes argumentos de defesa:

- a) violação ao art. 142 do CTN, por falta certeza do crédito tributário, já que foi lançado com base em presunção, sem comprovação alguma de distribuição de lucros ao recorrente;
- b) tal presunção violou, também, o art. 43 do CTN, pois há cobrança de imposto de renda sem a ocorrência de fato gerador, pois nada foi distribuído ao recorrente.
- c) a realização de perícia contábil das empresas demonstraria a inexistência de fato gerador de IRPF;
- d) o Poder Judiciário reconheceu a impossibilidade de tributação reflexa dos sócios;
- e) alternativamente, alegou que, como a incidência dá-se na fonte, o sujeito passivo do tributo é a fonte pagadora – Previna Clínica — e não o recorrente. Colaciona jurisprudência desse Conselho que trata a incidência dessa exação como exclusiva na fonte.

4 Acórdão de Impugnação

A 3ª Turma da DRJ/SDR acordou (fls. 189-195), por unanimidade, pela procedência do lançamento, mantendo integralmente o crédito tributário constituído. Os fundamentos da decisão foram:

- a) o disposto no art. 2º, do Decreto-lei nº 2.397/87 é forma de tributação de lucros apurador por sociedades civis de profissão regulamentada, e é regime pelo qual a empresa do recorrente optou. Dessa forma,

desnecessária a perícia requisitada, porquanto a base de cálculo legalmente definida equivale à proporção dos lucros cabíveis ao sócio;

- b) o regime em questão é ficção de distribuição para determinar a tributação do lucro apurado na pessoa física do sócio;
- c) ao contrário das defesas apresentadas aos demais autos de infração decorrentes dessa fiscalização, a defesa do recorrente não entra no mérito das glosas dos custos na pessoa jurídica, motivo pelo qual não se pode dizer que há conexão entre eles, embora o objeto das autuações seja o mesmo, para anos diferentes;
- d) de acordo com o Parecer Normativo COSIT nº1, as obrigações de IRRF passam da fonte pagadora para o contribuinte após o decurso do prazo para a entrega da declaração de ajuste anual, que ocorreu, no caso em tela, em 31 de abril de 1997. Como o auto de infração foi lavrado após essa data, correta a Fiscalização ao imputar a sujeição passiva ao recorrente.

5 Recurso Voluntário

Após tomar ciência do recurso em 30/03/07, o recorrente apresentou recurso, em 02/05/07, com as seguintes alegações:

- a) a Previna Administradora, enquanto administradora do plano de saúde Previna, centraliza os custos, as contratações e a gestão, enquanto, por uma questão logística de expansão da rede de atendimento, a Previna Clínica é uma série de Clínicas de atendimento médico que tem como objetivo a prestação de serviço médico aos associados do Plano de Saúde Previna. Dessa forma, centralizam-se os custos na Previna Administração, que arca com os custos através de repasse de notas de débito, sem que circule qualquer riqueza entre as duas empresas;
- b) não procede o argumento do fiscal de que é necessário um critério de repartição de custos, porquanto a lei não o exige, e porque a repartição é realizada de acordo com a necessidade do momento;
- c) tudo que foi glosado são transações meramente contábeis, um rateio de custos propriamente dito. Essas transações não podem ser consideradas como distribuição de lucro aos sócios.

6 Distribuição do processo

Após distribuição à Seção competente à época para julgamento de IRPJ, o processo foi remetido a essa Seção, no qual foi sorteado para a relatoria do Conselheiro Antonio Lopo Martinez. Este, contudo, acertadamente, declarou-se impedido para relatar e julgar o recurso, porquanto participou o julgamento na DRJ, motivo pelo qual os autos foram remetidos à minha relatoria.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Pandolfo

O recurso atende aos requisitos de admissibilidade do Decreto n. 70.235/72, motivo pelo qual merece ser conhecido e julgado.

O Fisco lançou tributo em face do recorrente a partir da glosa de despesas da pessoa jurídica Previna Clínicas de Diagnóstico e Medicina Preventiva SC Ltda. O fundamento da glosa foi o fato de as despesas serem registradas em nome da pessoa jurídica Previna Administradora de Serviços Médicos Ltda., aliada à inexistência de um critério objetivo de repartição de custos.

Tal glosa implicou aumento do lucro líquido da empresa, o que refletiu-se em tributação desse lucro na pessoa física. Isso porque à época – 1996 — era vigente regime no qual os lucros de empresas de profissionais liberais, ao invés de estarem sujeitos à tributação pelo Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica, eram considerados automaticamente distribuídos aos sócios, na proporção de sua participação na sociedade, e tributados na fonte em regime de antecipação, com a consequente incorporação dessa parcela aos rendimentos sujeitos à Declaração Anual de Ajuste de Imposto sobre a Renda da Pessoa Física. Esse regime estava previsto no Decreto-Lei n. 2.397/87, cujo art. 2º segue abaixo reproduzido:

Art. 2º O lucro apurado (art. 1º) será considerado automaticamente distribuído aos sócios, na data de encerramento do período-base, de acordo com a participação de cada um dos resultados da sociedade.

§1º O lucro de que trata este artigo ficará sujeito à incidência do Imposto de Renda na fonte, como antecipação do devido na declaração da pessoa física, aplicando-se a tabela de desconto do Imposto de Renda na fonte sobre rendimentos do trabalho assalariado, exceto quando já tiver sofrido a incidência durante o período-base, na forma dos §§ 2º e 3º.

Em sua defesa, o recorrente alega que não houve distribuição qualquer ao sócio, não se podendo falar em fato gerador.

A alegação não procede. Em primeiro lugar, é preciso esclarecer que o regime tributário aplicado era substitutivo da tributação do lucro na pessoa jurídica, conforme estipulava o art. 1º do Decreto-lei 2397/87:

Art. 1º A partir do exercício financeiro de 1989, não incidirá o Imposto de Renda das pessoas jurídicas sobre o lucro apurado, no encerramento de cada período-base, pelas sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada, registradas no Registro Civil das Pessoas Jurídicas e constituídas exclusivamente por pessoas físicas domiciliadas no País.

Assim, a necessidade de comprovação da efetiva distribuição é despicienda, pois, conforme se verifica, a irresignação diz respeito à validade do próprio regime jurídico normativamente criado perante o Texto Constitucional. O STF não possui qualquer decisão declarando a invalidade desse regime ou sua não recepção pelo Texto Constitucional atual. Desse modo, o ingresso nesse tema esbarra na Súmula CARF nº 2, abaixo reproduzida:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Ainda, conquanto o tema seja antigo, é possível localizar jurisprudência deste Conselho referendando o lançamento:

SOCIEDADES CIVIS - DISTRIBUIÇÃO AUTOMÁTICA PARA OS SÓCIOS DOS LUCROS - Os lucros apurados, nas sociedades civis de prestação de serviços profissionais, até 31 de dezembro de 1996, relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada, registradas no Registro Civil das Pessoas Jurídicas e constituídas exclusivamente por pessoas físicas domiciliadas no País, serão considerados automaticamente distribuídos às pessoas físicas dos sócios.

(Primeiro Conselho de Contribuintes. Quarta Câmara. Ac. 104-20.810. Rel. Conselheiro Nelson Mallmann. Julg. em 06/07/05)

Em relação à dedutibilidade das despesas, segundo o rateio, é preciso esclarecer que:

- a matéria não foi abordada na impugnação;
- o motivo da glosa decorreu da arbitrariedade dos valores lançados e da falta de suporte contratual para sua realização. O recurso em nenhum momento infirma, de modo objetivo e claro, as conclusões lançadas pela Fiscalização, abaixo reproduzidas (fls. 227/228):

Conforme termo de intimação fiscal 03, datado de 18/10/2001, solicitamos informar critérios objetivos de rateio dos referidos custos e despesas. Após prorrogação, em 19 de novembro de 2001, a fiscalizada apresentou resposta ao referido termo informando que a parcela correspondente a cada empresa é apurada por um único sistema de informações mediante a identificação da produção dos médicos. Apresenta quadro demonstrativo dos repasses e "Relatórios de Produção de Médicos Internos" anexos.

Conforme podemos verificar nos extratos do sistema CNPJ anexos, a Previna Administradora tem sua sede a rua Raimundo Tabireza nº 47 — sala 03 — Centro — Dias D'Ávila — Ba, não possuindo filial, razão sobejá para não acatarmos a justificativa dos rateios de despesas administrativas em geral, principalmente rateios sem qualquer critério, pois efetivamente não há a ocupação do mesmo espaço pelas duas empresas.

Quanto ao rateio dos serviços médicos prestados, temos a esclarecer que as respostas apresentadas a nossas intimações, mormente a que se reporta ao termo de intimação fiscal de

número 3, não conseguem demonstrar que haja algum critério objetivo para o estabelecimento dos valores dos repasses. Verifica-se que na resposta da fiscalizada não está contemplado o item mais importante do custo, a identificação dos beneficiários dos serviços médicos ditos pagos. Para se estabelecer uma relação do custo de cada empresa há que se provar mediante identificação que esta deriva do efetivo atendimento aos beneficiários da PREVINA CLINICAS ou da PREVINA ADMINISTRADORA.

Os chamados "Relatório de Produção Médicos Internos" quando muito servem de controle interno para saber quanto este ou aquele médico deverá auferir, sem contudo comprovar se tais atendimentos foram a beneficiários desta ou daquela empresa. Constata-se também que o relatório em causa contém as mesmas informações dos lançamentos já constantes nos livros razão da Previna Administradora e nada acrescentam para o estabelecimento dos critérios de rateio.

Não restando comprovado os critérios objetivos de rateio de custos e despesas, procedemos à glosa dos valores relativos aos repasses dos custos em questão, no ano-calendário de 1996, no montante de R\$ /620 779,60.

Tendo em vista que a empresa optou pela tributação com base no Decreto nº 2397/87, o lucro decorrente da glosa efetuada no ano-calendário de 1996 é considerado automaticamente distribuído e está sendo tributado nas pessoas físicas dos sócios;

- somente são dedutíveis as despesas necessárias à atividade da empresa relacionadas com a prestação de serviços. O contribuinte tem a obrigação de demonstrar, qualitativa e quantitativamente os valores apropriados;

- o recurso não ingressa na análise detalhada desse ponto, única forma de fazer valer as razões nele lançadas.

Da observação da contabilidade da empresa — Livro razão analítico, do qual só estão presentes no processo as cópias das contas de despesa — verifica-se que as supostas despesas são lançadas simplesmente como “REPASSE DESPESAS DA ADM CONF NOTA DE DEB” (cfr. fl. 71), sem qualquer demonstração da natureza da despesa. Tal generalidade é incompatível com os requisitos indispensáveis ao aproveitamento de uma despesa como redução do lucro líquido para fins tributários, a saber: comprovação da necessidade e da vinculação à operação da empresa.

As próprias notas de débito (fls. 16-25) apresentadas não trazem detalhes que colaborem para explicar a natureza das despesas e/ou o critério de repartição firmado entre a Previna Administradora e a Previna Clínicas.

Ainda, conquanto o próprio recorrente alegue que “o Caixa das empresas é único (centralizado) e os pagamentos de pessoal-direção, contabilidade, financeiro, informática, recepção, gerências, compras, telemarketing, administrativo, serviço de terceiros, materiais-manutenção e equipamentos, telefone, água, energia elétrica, transporte, etc, são realizados pela Previna Administradora de Serviços Médicos Ltda”, o que se verifica da análise da contabilidade (fls. 60-138) é que a Previna Clínicas possui diversas despesas como

folha de salários, prestação de serviços, material, manutenção de aparelhos de informática. Ou seja, os registros contábeis conflitam com a versão do recorrente.

Destaca-se que o recorrente não tentou de forma alguma justificar os critérios de repartição, o que poderia ter feito a partir da apresentação de contrato de rateio de despesas, lista das despesas glosadas com a demonstração da necessidade e do critério de repartição utilizado em cada uma, por exemplo.

Sendo assim, superados os argumentos de defesa do recorrente, voto pelo **NÃO PROVIMENTO** do recurso voluntário, nos termos do voto.

(Assinado digitalmente)

Rafael Pandolfo